

**Audience publique du 16 février 2011**

Recours formé par  
la société ..., ... (NL)  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 26844 du rôle et déposée le 22 avril 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société de droit néerlandais ..., ayant son siège social à NL-..., ayant été inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 15 mars 2010 ayant déclaré irrecevables ses réclamations introduites contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2000, 2001, 2002 et 2003, tous émis le 13 avril 2005 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 mai 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 26 mai 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom de la société ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

La société ..., constituée au Luxembourg en 1996, transféra son siège social aux Pays-Bas en date du 31 décembre 2003.

A défaut pour ladite société d'avoir soumis ses déclarations d'impôt pour les années 2000 à 2003, le bureau d'imposition ... procéda à une imposition d'office par application du § 217 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et émit le 13 avril 2005 les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 2000, 2001, 2002 et 2003.

Par une lettre de son mandataire du 14 janvier 2010, la société ... introduisit une réclamation contre les prédicts bulletins d'impôt auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur ».

Par une décision n° ... du 15 mars 2010, le directeur déclara irrecevable cette réclamation pour non-respect du délai à agir, au terme de la motivation suivante :

*« Vu la requête introduite le 14 janvier 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy, au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal des années 2000, 2001, 2002 et 2003, tous émis le 13 avril 2005;*

*Vu le dossier fiscal;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser;*

*Considérant qu'aux termes des §§ 228 et 246 de la loi générale des impôts (AO), dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours figurant aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification, qui en cas de simple pli postal, est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste;*

*qu'en vertu de l'art. 2 du règlement grand-ducal du 24.10.1978 portant exécution du § 211 AO, la notification est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste;*

*Considérant que les bulletins litigieux de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal des années 2000, 2001, 2002 et 2003 ont été notifiés le 18 avril 2005; qu'ainsi le délai a expiré le 18 juillet 2005 et que les réclamations sont donc tardives;*

*Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion;*

*Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion suivant les §§ 86 et 87 AO;*

*Considérant qu'aux termes du § 252 AO les réclamations tardives sont irrecevables ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 22 avril 2010, la société ... a introduit un recours en réformation sinon en annulation à l'encontre de la décision directoriale précitée du 15 mars 2010.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation dirigée contre des bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal. Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal. Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours pour violation des articles 1<sup>er</sup> et 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives au motif que la requête introductive d'instance, outre des développements théoriques, ne contiendrait pas un exposé concret des faits et des moyens.

Le délégué du gouvernement dénie également un intérêt à agir à la demanderesse, dans la mesure où il serait impossible de déceler en quoi la décision directoriale ferait grief à la société ..., alors que celle-ci ne ferait état d'aucune contestation sérieuse relative au fond de ladite décision.

La demanderesse répond que la requête introductive d'instance contiendrait bien un exposé des faits et des moyens et qu'elle aurait un intérêt à agir suffisant.

En vertu de l'article 1<sup>er</sup>, alinéa 2 de la loi précitée du 21 juin 1999, toute requête déposée devant le tribunal administratif doit contenir notamment l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués.

Le tribunal constate à la lecture de la requête introductive d'instance que la partie demanderesse a exposé les faits et a développé les moyens en droit à l'appui de son recours. Elle soutient en substance, en se prévalant essentiellement d'insuffisances au niveau des instructions sur les voies de recours figurant sur les bulletins d'impôt, que le délai de réclamation n'aurait pas commencé à courir à son encontre, de sorte que ce serait à tort que le directeur aurait déclaré irrecevable sa réclamation pour cause de tardiveté. L'exception d'irrecevabilité tirée d'un prétendu libellé obscur de la requête laisse partant d'être fondée.

Quant au moyen d'irrecevabilité fondé sur l'article 2 de la loi précitée du 21 juin 1999, force est de constater que le délégué du gouvernement, au-delà d'invoquer une prétendue violation de cette disposition, n'a pas autrement explicité son moyen, de sorte que le tribunal ne saurait utilement procéder à une vérification dans ce contexte, faute d'être saisi d'un moyen suffisamment précis afférent.

C'est également à tort que le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours pour défaut d'intérêt à agir dans le chef de la demanderesse, étant donné que celle-ci a un intérêt suffisant à agir à l'encontre d'une décision directoriale ayant déclaré irrecevable sa réclamation introduite contre des bulletins d'impôt pour cause de tardiveté.

Aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été soulevé en cause, le recours en réformation est partant recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans le délai de la loi.

Quant au fond, la demanderesse soutient que le bulletin d'imposition devrait contenir des instructions sur les voies de recours, faute de quoi les délais de recours seraient suspendus. Tout en admettant que la question de la validité des instructions sur les voies de recours figurant au *verso* des bulletins d'imposition a déjà été toisée par les juridictions administratives, et notamment dans trois arrêts de la Cour administrative rendus en date du 14 juillet 2009, la demanderesse estime cependant que cette jurisprudence ne pourrait pas être suivie et qu'il y aurait lieu de soumettre la question une nouvelle fois au tribunal afin d'obtenir un revirement de jurisprudence. Pour justifier sa démarche, elle précise que les arguments motivant les arrêts précités de la Cour administrative n'auraient pas tous été

soumis au tribunal administratif, que d'autres arguments auraient été déclarés irrecevables par la Cour administrative comme étant des moyens nouveaux et que d'autres arguments encore auraient été soulevés d'office par la Cour administrative sans qu'il s'agisse de moyens d'ordre public. Elle affirme encore qu'elle invoquerait dans le cadre du présent recours des moyens nouveaux qui n'auraient pas été soumis à la Cour administrative dans les trois autres affaires. Elle ajoute que le médiateur aurait entre-temps pris position sur la validité des instructions sur les voies de recours dans son rapport d'activité annuel, dans lequel il adopterait une position semblable à la sienne. La demanderesse se livre ensuite à une analyse critique de la jurisprudence de la Cour administrative pour conclure que l'approche minimaliste adoptée par la Cour administrative serait difficilement conciliable avec les exigences de la procédure administrative non contentieuse.

En ordre principal, la demanderesse invoque l'illégalité du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs, ci-après dénommé « le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 », sur lequel s'est basé le directeur dans la décision entreprise, pour avoir été pris sans l'avis du Conseil d'Etat sous prétexte de l'urgence. La demanderesse conteste la validité du motif invoqué de l'urgence, alors que le gouvernement aurait disposé d'un délai d'au moins dix ans pour prendre ce règlement. A défaut d'urgence, le règlement serait illégal. Elle en déduit que la présomption de notification des bulletins trois jours après la date de la remise à la poste, telle que prévue par le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, ne s'appliquerait pas en l'espèce.

Le délégué du gouvernement n'a pas pris position par écrit par rapport à ce moyen. Il a toutefois fait valoir en termes de plaidoiries à l'audience que cette question aurait déjà été tranchée par le tribunal administratif dans un jugement n° 26074 rendu en date du 8 juin 2010.

Aux termes de l'article 95 de la Constitution, les cours et tribunaux ne peuvent appliquer les règlements que pour autant qu'ils sont conformes aux lois. Aux termes de l'article 2 (1), alinéa 1<sup>er</sup> de la loi du 12 juillet 1996 portant réforme du Conseil d'Etat, « *aucun projet ni aucune proposition de loi ne sont présentés à la Chambre des députés et sauf le cas d'urgence à apprécier par le Grand-Duc, aucun projet de règlement pris pour l'exécution des lois et des traités ne sont soumis au Grand-Duc qu'après que le Conseil d'Etat a été entendu en son avis* ».

Il est constant que le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 n'a pas été soumis à l'avis du Conseil d'Etat.

Il se dégage du jugement précité du 8 juin 2010 que le tribunal administratif n'a pas retenu l'illégalité du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 au vu des explications fournies par le délégué du gouvernement relativement à la justification de la procédure d'urgence et de l'absence d'avis du Conseil d'Etat dans le cadre de l'élaboration dudit règlement grand-ducal, à savoir l'automatisation des procédures applicables au sein des différentes administrations étatiques et la mise en place d'un nouveau système d'imposition à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1979 en ce que l'émission des bulletins de l'impôt et la mise sous enveloppe devaient se faire dorénavant de manière automatique par les services du centre informatique, qui ont été considérées comme suffisantes pour fonder le non recours à l'avis du Conseil d'Etat.

Au vu du jugement précité du 8 juin 2010 du tribunal administratif et au vu de la légalité du règlement grand-ducal ainsi retenue, l'exception d'illégalité, en ce qu'elle repose

sur le non recours à l'avis du Conseil d'Etat sans que la procédure d'urgence soit légalement justifiée, est à rejeter comme non fondée.

En ordre subsidiaire, la demanderesse invoque un certain nombre d'insuffisances au niveau des instructions sur les voies de recours figurant au *verso* des bulletins d'imposition pour en déduire que les délais de recours seraient suspendus à défaut d'instructions exactes ou complètes sur les voies de recours.

Force est au tribunal de constater que la demanderesse se livre à un examen des instructions sur les voies de recours figurant au *verso* des bulletins d'imposition, tout en élevant des critiques à l'égard de la jurisprudence précitée de la Cour administrative en ce qu'elle a retenu la validité de ces mêmes instructions.

S'il est certes vrai que, d'après le § 246 (3) AO, une indication inexacte ou incomplète des voies de recours peut avoir pour effet d'empêcher le délai de recours de courir, il n'en demeure pas moins que la partie demanderesse invoque un certain nombre de prétendues insuffisances au niveau des instructions sur les voies de recours qui ne sont pas pertinentes dans le cadre du présent litige.

En effet, il convient de rappeler que le tribunal est saisi dans le cadre du présent recours d'une décision du directeur par laquelle celui-ci a déclaré irrecevable pour cause de tardiveté une réclamation introduite par la demanderesse contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal.

Il s'ensuit que toutes les critiques élevées par la demanderesse à l'égard des instructions sur les voies de recours concernant d'autres bulletins ou encore d'autres décisions fiscales qui ne font pas l'objet du présent litige sont à écarter comme non pertinentes. Il s'agit plus particulièrement, en adoptant la numérotation et le libellé choisis par la demanderesse, des critiques concernant les points suivants : le point 6 relatif à une mauvaise indication du recours contre les « imputations » ; le point 7 ayant trait à une indication erronée des voies de recours contre les avances ; le point 8 relatif à une non-indication des instructions sur les modalités de paiement ; le point 9 relatif à une violation des dispositions concernant la séparation entre imposition et recette ; le point 13 relatif à la non-communication du décompte et de l'extrait de compte au contribuable ; le point 17 relatif à une insinuation que le bulletin visé serait toujours un bulletin d'établissement.

Il convient partant d'examiner uniquement les autres critiques élevées par la demanderesse à l'égard des instructions sur les voies de recours qui concernent les bulletins d'impôt contre lesquels la demanderesse a introduit sa réclamation.

Le § 211 (2) AO dispose que les bulletins d'impôt « *müssen ferner enthalten : 1. eine Belehrung, welches Rechtsmittel zulässig ist und binnen welcher Frist und bei welcher Behörde es einzulegen ist, (...)* ».

Il résulte de cette disposition qu'une instruction sur les voies de recours doit indiquer au contribuable la nature de la voie de recours qui lui est ouverte, le délai dans lequel le recours doit être introduit et l'autorité administrative auprès de laquelle la voie de recours doit être introduite.

La demanderesse critique tout d'abord le fait que les instructions sur les voies de recours indiquées sur les différents bulletins seraient toujours les mêmes, ce qui serait loin de faciliter la lecture de ces bulletins par des « *non-professionnels de la postulation* ». Elle estime que le § 211 (2) 1. AO imposerait à l'administration l'obligation d'indiquer concrètement la démarche à suivre dans un cas donné et au vu de la décision concernée et notamment de distinguer entre « *Anfechtung* » et « *Beschwerde* » au lieu d'utiliser le terme générique de recours.

Il se dégage de l'instruction sur les voies de recours, telle que se dégageant du bulletin produit par la partie demanderesse en cause, qu'elle énumère dans son point 1 les différentes catégories de bulletins contre lesquels la voie de recours de la réclamation est ouverte, que les points 1 à 3 visent toutes ces catégories de bulletins et que les points 4 à 8 comportent des précisions complémentaires pour les catégories de bulletins définies dans ces points. La nature précise du bulletin se trouve mentionnée au *recto* dans l'entête de chaque bulletin. Dans ces conditions, un contribuable normalement constitué doit être considéré comme étant capable de déterminer la nature du bulletin lui notifié sur base de la mention afférente au *recto* du bulletin et de déterminer lui-même le régime d'une réclamation éventuelle contre ce bulletin. Le choix de l'administration des Contributions directes, au vu du nombre important de bulletins à émettre, d'opter pour un modèle unique d'instruction sur les voies de recours préimprimé sur le *verso* du papier utilisé pour l'impression de tous les bulletins ne peut ainsi pas être considérée comme affectant l'exercice utile de la voie de recours par le contribuable.

Quant à la critique concernant l'utilisation du terme générique de recours, au lieu de préciser s'il y a lieu de faire une « *Anfechtung* » ou une « *Beschwerde* », force est de constater que la distinction est faite au point 1 entre la réclamation contre un bulletin et le recours contre la fixation d'un supplément pour dépôt tardif ou défaut de déclaration, raison pour laquelle le terme générique « *recours* » est utilisé au point 2 pour définir le délai applicable pour exercer les voies de recours ainsi définies au point 1. Une confusion de nature à affecter la validité des instructions sur les voies de recours litigieuses ne saurait dès lors être admise en cause.

La demanderesse critique ensuite le fait que le point 1 des instructions sur les voies de recours figurant au *verso* du bulletin, ne mentionne pas le terme de « *bulletin d'impôt sur le revenu* » mais celui de « *l'établissement de l'impôt* », alors que l'objet de la réclamation serait nécessairement le bulletin d'imposition.

Le point 1 des instructions sur les voies de recours figurant au *verso* des bulletins indique ce qui suit :

« 1. Les réclamations contre l'établissement de l'impôt, les imputations, la fixation des avances, l'établissement de la base d'assiette globale de l'impôt commercial communal, l'établissement de la valeur unitaire, l'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés peuvent être présentées soit immédiatement au directeur des contributions directes soit au bureau d'imposition compétent, par écrit ou par une déclaration verbale dont il est dressé procès-verbal. Une déclaration verbale dont procès-verbal n'a pas été dressé est inopérante.

Il en est de même pour le recours contre la fixation d'un supplément pour dépôt tardif ou défaut de déclaration.

S'il est vrai que le terme bulletin n'est pas repris au point 1 des instructions sur les voies de recours, le point 1 définit cependant l'objet contre lequel une réclamation peut être

dirigée. L'absence du terme bulletin ne saurait partant porter à conséquence, d'autant plus qu'il convient de lire le point 1 en combinaison avec le point 2 qui indique quel est le délai de recours à l'encontre du bulletin. Cette critique est partant à rejeter.

La demanderesse critique ensuite l'absence de lien entre le *recto* du bulletin et son *verso* dans la mesure où le *recto* ne renverrait pas au *verso* et l'inverse. Le contribuable ne serait ainsi pas informé que pour connaître les instructions sur les voies de recours, il devrait tourner la page. En revanche, dans le cas du bulletin d'établissement de la valeur unitaire, un tel renvoi au *verso* serait prévu.

Or, même à admettre que dans le cas des bulletins d'impôt contre lesquels la demanderesse a introduit sa réclamation, il n'y a pas de renvoi au *verso* opéré sur lesdits bulletins, un contribuable normalement constitué doit être considéré comme étant capable de regarder au dos du bulletin qui lui est notifié pour s'informer sur les voies de recours ouvertes à l'encontre du bulletin en question, sans qu'une mention expresse en ce sens soit nécessaire sur la première page. Cette critique est partant à rejeter comme non fondée.

La demanderesse avance encore que selon la doctrine classique allemande, l'adresse du destinataire du « *Rechtsmittel* » devrait être indiquée. Elle précise que l'adresse ferait défaut dans les instructions sur les voies de recours figurant sur les bulletins, alors qu'elle serait indiquée dans les instructions portant sur la fixation d'une astreinte.

Il échet de relever que le § 211 (2) 1. AO, précité, n'exige pas la mention de l'adresse du destinataire de la réclamation.

S'il est vrai que d'après les instructions concernant les voies de recours figurant sur le bulletin d'impôt sur le revenu produit en cause par la demanderesse, celles-ci ne renseignent pas sur l'adresse exacte du destinataire de la réclamation, il n'en demeure pas moins que l'autorité compétente à qui adresser la réclamation est indiquée, à savoir le directeur de l'administration des Contributions directes ou le bureau d'imposition compétent, et qu'un contribuable normalement constitué devrait être en mesure de trouver l'adresse nécessaire. Il s'ensuit que la critique de la demanderesse quant au défaut de la mention de l'adresse du destinataire de la réclamation est à écarter comme non fondée.

La demanderesse dénonce ensuite l'absence d'indication sur la qualité pour agir contre un bulletin d'imposition. Elle relève que le contenu du § 238 AO ne serait pas indiqué, tandis que le site internet de l'administration des Contributions directes serait plus explicite à ce sujet. En outre, le bulletin ne renseignerait ni sur ce qui se passerait en cas de décès du contribuable, ni sur ce que la réclamation ne serait recevable que si le montant de la cote d'impôt ou le principe d'imposabilité serait concerné.

Au vu du libellé repris ci-dessus du § 211 (2) 1. AO, l'indication de celui qui a qualité pour agir contre le bulletin n'est pas requise. De même, les autres indications dont le défaut est épinglé par la demanderesse ne sont pas non plus exigées par la disposition précitée, de sorte que les critiques afférentes laissent d'être fondées.

La demanderesse dénonce en outre l'absence d'indication de la possibilité d'agir par des représentants. Elle estime que l'administration fiscale négligerait d'indiquer ainsi au contribuable l'existence d'un droit dont il bénéficierait en vertu des dispositions légales.

Il est de jurisprudence constante que l'absence d'indication de la possibilité pour le contribuable de se faire représenter par un mandataire ne saurait aboutir à considérer l'instruction concernant les voies de recours comme incomplète, étant donné que la représentation par un mandataire constitue une simple faculté et non pas une condition de recevabilité de la réclamation, de sorte que sa mention n'est pas nécessaire pour permettre un exercice utile de cette voie de recours. La critique de la demanderesse sur ce point ne permet pas au tribunal de se départir de cette jurisprudence.

La demanderesse critique par ailleurs le fait que les instructions concernant les voies de recours n'indiqueraient pas quel est le recours admissible, alors que le § 211 (2) 1. AO exigerait que le contribuable soit informé sur « *welches Rechtsmittel eingelegt werden kann* ». Elle estime que le contribuable ne serait pas correctement informé sur les voies de recours qui lui sont ouvertes et sur le fait qu'il existerait d'autres voies de recours à côté de la réclamation.

S'il est vrai que les instructions sur les voies de recours n'indiquent que la seule voie de la réclamation alors qu'il existe en droit fiscal d'autres voies de recours, il n'en demeure pas moins que le contribuable se voit indiquer la possibilité d'introduire une réclamation, et il appartient alors au directeur de qualifier s'il faut interpréter l'écrit comme une réclamation contentieuse, une demande de remise gracieuse, une demande de renseignement ou une réclamation hiérarchique (cf. Jean Olinger, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, Etudes fiscales, n° 81-85, novembre 1989, p.47). Il s'ensuit que le défaut d'information sur l'existence d'autres voies de recours n'est pas de nature à affecter l'information renseignée sur les voies de recours qui reste valable, étant relevé par ailleurs que la partie demanderesse ne précise pas en quoi elle aurait été concrètement induite en erreur de ce fait, étant précisé qu'elle a introduit une réclamation en l'espèce, mais se limite à faire valoir un raisonnement théorique et abstrait sur la potentialité d'un contribuable de se voir induire en erreur par l'indication selon elle défaillante de l'instruction sur quelle voie de recours introduire.

La demanderesse conteste ensuite l'indication incorrecte des délais de recours. Elle soutient que le § 211 (2) 1. AO exigerait que le délai de recours doive être indiqué, ce qui impliquerait que le jour du départ du délai et sa durée devraient également être indiqués, tout comme les possibilités de suspension et de prolongation.

En ce qui concerne plus particulièrement la date de départ du délai, la demanderesse fait plaider que cette date ne serait pas indiquée au contribuable, alors que par application du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, la date de la remise à la poste ferait courir le délai de recours. Elle estime qu'il incomberait à l'administration de faire connaître au contribuable la date de départ du délai de recours.

L'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 établit la présomption que la notification d'un courrier simple contenant un bulletin est censée accomplie le troisième jour ouvrable après la date de la remise à la poste du courrier.

Il ressort de l'arrêt n° 25442C du rôle du 14 juillet 2009, cité par la partie demanderesse, que la Cour administrative a retenu que si un bulletin notifié au contribuable comporte une seule date se présentant *a priori* comme sa date d'émission et qu'aucune mention sur le bulletin ou dans l'instruction sur les voies de recours n'indique formellement la date de la remise à la poste du courrier ou la correspondance de la date du bulletin avec celle



de sa remise à la poste, de manière que le contribuable ne peut pas nécessairement déterminer à partir du seul bulletin la date de commencement du délai de recours, il n'en reste pas moins que le contribuable est quand même mis en mesure de connaître la date de la remise à la poste au moyen de l'enveloppe d'envoi du bulletin qui comporte toujours la date du traitement du courrier par l'Entreprise des Postes et Télécommunications, cette dernière date documentant que le courrier a été remis à la poste au plus tard le jour y indiqué. Il s'ensuit qu'en présence de la date apposée sur le bulletin, de l'instruction sur les voies de recours ci-avant citée et de la date de traitement du courrier apposée sur l'enveloppe d'envoi, le contribuable dispose des éléments nécessaires pour déterminer lui-même la date de la remise à la poste et dès lors le moment à partir duquel le délai de recours commence à courir. Malgré les critiques de la demanderesse exprimées en cause, aucune raison paraît devoir conduire à se départir de ce qui a été jugé par la Cour administrative, de sorte que les critiques afférentes de la demanderesse sont à écarter.

La demanderesse fait par ailleurs grief aux instructions sur les voies de recours de ne pas indiquer que le délai de recours est prorogé jusqu'au prochain jour ouvrable s'il expire un samedi, un dimanche ou un jour férié. Elle estime qu'une instruction correcte sur le délai de recours devrait également contenir une indication sur la prorogation du délai.

Force est de constater que le § 211 (2) 1 AO, précité, n'exige pas que les dispositions du § 245 (2) AO soient indiquées dans les instructions sur les voies de recours. S'y ajoute que le contribuable, informé du délai de recours et de son point de départ, se trouve suffisamment instruit pour agir utilement. Il s'ensuit que les critiques afférentes de la demanderesse sont à rejeter comme non fondées.

La demanderesse fait encore valoir que les instructions sur les voies de recours relatives au délai de recours ne seraient pas complètes en ce qu'elles ne mentionneraient pas que les délais de réclamation sont suspendus en cas de non-indication ou de fausse indication des voies de recours, ainsi que par rapport aux autres points du § 211 (2) AO et notamment lorsque les points par rapport auxquels le bulletin d'imposition diverge de la déclaration fiscale ne sont pas indiqués.

Pour les mêmes motifs que ceux retenus ci-dessus, il y a lieu d'écarter ces critiques de la demanderesse, étant donné que le § 211 (2) 1. AO n'exige pas une telle indication.

La demanderesse conteste ensuite le fait que les instructions sur les voies de recours ne mentionnent pas la possibilité d'agir en remise gracieuse au sens du § 131 AO, alors que cette voie resterait ouverte même après l'expiration du délai de recours de trois mois.

Cette critique laisse cependant d'être fondée, étant donné que la possibilité de demander une remise d'impôts ou une restitution d'impôts par voie gracieuse s'analyse exclusivement en une demande du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette, de sorte que la voie de la remise gracieuse ne saurait être qualifiée de voie de recours contre un bulletin d'impôt. Il s'ensuit que la remise gracieuse ne rentre pas dans les prévisions du § 211 (2) 1. AO, et qu'elle n'a pas à être mentionnée dans l'instruction sur les voies de recours.

Il s'ensuit que l'ensemble des critiques de la demanderesse en ce qui concerne les instructions sur le délai de recours ne sont pas fondées.

La demanderesse critique par ailleurs les instructions sur les voies de recours en ce qu'elles indiquent au point 1 que les réclamations « *peuvent* » être introduites, ce qui pourrait induire le contribuable en erreur en lui suggérant que la réclamation constituerait une voie de recours purement facultative et non pas un préalable obligatoire avant tout recours judiciaire, de manière que le terme « *peuvent* » aurait dû être remplacé par celui de « *doivent* » afin de véhiculer correctement l'information du caractère obligatoire de la réclamation avant tout recours judiciaire. Elle critique dans ce contexte la décision précitée de la Cour administrative sur ce point, alors qu'il existerait des formulations qui permettraient au contribuable d'être mieux informé.

Il ressort de la jurisprudence de la Cour administrative invoquée par la demanderesse que l'utilisation du terme « *peuvent* » indique l'existence de la simple faculté d'introduire une réclamation pour le cas où le contribuable est en désaccord avec le contenu du bulletin lui notifié, mais n'est pas de nature à l'induire en erreur en ce qui concerne le caractère de préalable obligatoire dans le chef de la réclamation, étant donné que la réclamation est la seule voie de recours renseignée dans les instructions sur les voies de recours et que le contribuable qui entend contester le bulletin est dès lors amené à exercer cette seule voie de recours lui indiquée. L'argumentation développée par la demanderesse n'apporte cependant aucune raison qui permettrait au tribunal de se départir de la solution ainsi dégagée par la Cour administrative, de sorte qu'il y a lieu d'écarter les critiques afférentes de la demanderesse.

La demanderesse soutient ensuite que les instructions sur les voies de recours seraient inexactes en ce qui concerne le destinataire de la réclamation dans la mesure où elles indiqueraient comme destinataires le directeur ou le bureau d'imposition, tandis que le § 228 AO érigerait le directeur ou son délégué en destinataires d'une réclamation, de sorte que les instructions ajouteraient le bureau d'imposition comme destinataire, au-delà des dispositions légales, et passeraient sous silence le délégué du directeur.

Ce moyen repose cependant sur une lecture erronée du § 228 AO, étant donné que cette disposition n'entend pas définir les destinataires d'une réclamation, à savoir la ou les autorités pouvant valablement en prendre réception, mais détermine exclusivement l'autorité compétente pour statuer sur les réclamations. C'est dans ce cadre que cette disposition prévoit la faculté pour le directeur, autorité compétente pour statuer sur les réclamations, de déléguer cette attribution en partie à un autre fonctionnaire de l'administration des Contributions directes. La question des destinataires possibles d'une réclamation se trouve par contre réglée exhaustivement par le § 249 (3) AO qui, en disposant que « *die Rechtsmittel sind bei der Geschäftsstelle der Behörde anzubringen, deren Bescheid angefochten wird. Die Anbringung bei der zur Entscheidung berufenen Stelle (Rechtsmittelbehörde) oder bei der für eine frühere Rechtsstufe zuständigen Behörde genügt* », confère au contribuable le choix entre deux alternatives, à savoir l'introduction auprès du bureau d'imposition qui est l'auteur du bulletin contesté ou auprès du directeur en tant qu'autorité compétente. Par voie de conséquence, les instructions sur les voies de recours litigieuses sont conformes à la loi sur ce point et le moyen afférent de la demanderesse est à écarter.

La demanderesse critique encore le dernier point des instructions sur les voies de recours en ce qu'il insinuerait que les effets de la réclamation seraient limités à l'impôt sur le revenu, de sorte que tel ne serait pas le cas pour un bulletin d'impôt sur la fortune ou un bulletin d'impôt commercial communal.

Il convient toutefois de relever que si cette précision relève certes du régime général des voies de recours, elle ne fait cependant pas partie des informations nécessaires pour mettre le destinataire du bulletin en mesure de poser valablement l'acte juridique requis pour lui permettre d'assurer la sauvegarde de ses intérêts, de manière que cette non-indication n'est pas de nature à énerver la validité des instructions sur les voies de recours litigieuses.

La partie demanderesse critique de surcroît le point 5 des instructions sur les voies de recours en soutenant que la première phrase prévoyant que « *l'établissement de la base d'assiette globale ne peut être contesté que pour le seul motif que les valeurs unitaires ou les quote-parts de ces valeurs ont été établies de manière inexacte* », serait inutile alors que les valeurs unitaires établies de façon séparée n'entreraient plus dans la base d'assiette globale, pour en conclure que les instructions sur ce point seraient inutiles.

S'il est vrai que la valeur unitaire d'un bien n'influe pas de manière dirimante sur le bénéfice commercial soumis à l'impôt commercial communal, il n'en reste pas moins qu'une telle valeur unitaire est susceptible d'être prise en compte dans certaines hypothèses comme base d'évaluation du bien qui influe sur l'actif net, de manière que ce point des instructions sur les voies de recours n'est pas totalement inutile. Par ailleurs, même à admettre que cette indication soit superflue, un tel constat n'est pas de nature à affecter la validité de l'instruction sur les voies de recours.

La demanderesse conteste encore la validité du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, et partant celle de la présomption de notification y consacrée. Elle fait valoir que le § 211 (3) AO habiliterait le « *Finanzminister* » à prendre un règlement permettant la notification simplifiée des bulletins. Or, le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 aurait été pris par le Grand-Duc, de sorte que ledit règlement serait en tout état de cause illégal pour avoir été pris par un organe non habilité par la loi, même si la Constitution conférerait le pouvoir réglementaire au Grand-Duc. Elle fait valoir que si la loi modifiée du 7 novembre 1996, précitée, aurait certes prévu que le terme de ministre des finances serait à remplacer par celui du Grand-Duc, cette modification ne pourrait avoir d'effet que pour l'avenir et ne saurait en aucun cas valider dix-huit ans plus tard un règlement qui aurait été pris par une autorité incompétente.

Il convient de relever que le § 211 (3) AO a été modifié par la disposition interprétative de l'article 97 (3) 9) de la loi précitée du 7 novembre 1996 dans le sens où les dispositions de l'AO qui habilite le ministre des Finances à prendre des règlements d'exécution doivent s'entendre du Grand-Duc. Il s'ensuit que le conflit d'habilitation entre le § 211 (3) AO et l'article 36 de la Constitution ne se pose plus à l'heure actuelle, de sorte que l'exception d'illégalité du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 est à rejeter comme non fondée.

Comme l'article 97 (3) 9) de la loi précitée du 7 novembre 1996 a un caractère purement interprétatif des dispositions visées de l'AO, la demanderesse n'est pas fondée à soutenir que la loi du 7 novembre 1996 aurait régularisé *ex post* un défaut du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 en ce qui concerne la personne de son auteur, étant donné que par le ministre des Finances, il y avait lieu d'entendre le Grand-Duc dès le départ.

La demanderesse fait encore grief aux instructions sur les voies de recours de ne pas informer le contribuable sur la possibilité d'introduire un recours contentieux en cas de

silence gardé par le directeur pendant un certain délai à la suite de l'introduction d'une réclamation. Elle dénonce ainsi la différence de régime entre les contribuables qui voient leur réclamation toiser par le directeur et qui se voient indiquer les voies de recours ouvertes contre ladite décision directoriale et les contribuables qui ne voient pas leur réclamation toisée par le directeur et qui sont partant laissés dans l'ignorance en cas de silence gardé par le directeur et notamment en ce qui concerne la mention de la voie de recours devant le tribunal administratif. Elle s'interroge ainsi sur la conformité de ce régime par rapport aux articles 10bis et 101 de la Constitution.

Il se dégage de l'arrêt du 14 juillet 2009 cité par la demanderesse que la Cour administrative a retenu que l'absence de mention de la voie de recours devant le tribunal administratif subséquente à une réclamation ne peut pas être regardée comme non conforme au § 211 (2) 1. AO, étant donné qu'il résulte de cette disposition que le contribuable doit seulement être mis en mesure d'introduire la voie de recours directement admissible contre le bulletin d'impôt en cause, à savoir une réclamation, et non pas être instruit sur toutes les voies de recours ouvertes ultérieurement le cas échéant. Malgré les critiques de la demanderesse, le tribunal ne saurait se départir de cette lecture faite par la Cour du § 211 (2) 1 AO.

Cette conclusion n'est pas énervée par l'argument de la demanderesse tiré d'une prétendue rupture du principe d'égalité devant la loi et du principe d'égalité devant l'impôt, tels que consacrés par les articles 10bis et 101 de la Constitution.

En effet, s'il est vrai qu'en cas de silence gardé par le directeur sur une réclamation, le contribuable n'est pas informé sur les voies de recours ouvertes à lui, il n'en reste pas moins que les droits du contribuable de contester l'imposition restent entiers, étant donné qu'il n'est pas déchu de son droit d'introduire un recours devant le tribunal administratif, puisqu'aucun délai de recours ne court en cas de silence gardé par le directeur sur une réclamation pendant un délai de six mois. Il ne saurait dès lors être question d'une violation du principe d'égalité, étant donné que les contribuables bénéficient des mêmes droits, aussi bien dans l'hypothèse d'une réponse du directeur sur leur réclamation que dans l'hypothèse du silence conservé par le directeur à la suite de l'introduction d'une réclamation.

Le moyen afférent de la demanderesse est partant à rejeter.

Enfin, la demanderesse critique l'existence d'un « *décalage* » entre les instructions sur les voies de recours figurant sur les bulletins et celles publiées sur le site internet de l'administration des Contributions directes, en ce que contrairement aux premières, les secondes seraient exprimées dans un langage compréhensible par le non-professionnel de la postulation. Il se poserait dès lors la question de la compatibilité de cette différence de traitement avec les articles 10bis et 101 de la Constitution, dans la mesure où l'accès aux informations correctes sur les voies de recours serait réservé aux personnes ayant accès à l'internet.

Or, même à admettre que les instructions sur les voies de recours, telles qu'elles sont publiées sur le site internet de l'administration des Contributions directes, soient plus complètes et formulées de manière plus compréhensible, un tel état des choses n'est toutefois pas de nature à affecter la validité des instructions telles qu'elles figurent sur les bulletins d'imposition, de sorte qu'une question de rupture de l'égalité de traitement devant la loi et devant l'impôt ne se pose pas.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que les critiques de la demanderesse en ce qui concerne les instructions sur les voies de recours ne sont pas fondées.

Conformément aux §§ 228 AO et 246 AO, le délai de réclamation en la matière est de trois mois à partir de la notification, étant rappelé qu'en cas de simple lettre, la notification est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste, conformément aux dispositions de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978.

Il convient dès lors d'admettre qu'en l'espèce, le délai de réclamation a commencé à courir à l'égard des bulletins d'impôt litigieux, émis le 13 avril 2005, le troisième jour ouvrable après la remise des bulletins à la poste, donc en l'occurrence, comme retenu à juste titre par le directeur, à partir du 18 avril 2005.

La réclamation, entrée le 14 janvier 2010 auprès du directeur, n'a partant pas été introduite dans le délai légal qui a expiré le 18 juillet 2005, de sorte qu'elle a à juste titre été déclarée irrecevable.

La décision du directeur du 15 mars 2010 est partant à confirmer et le recours est à déclarer non fondé.

Le délégué du gouvernement sollicite encore l'octroi d'une indemnité de procédure de 1.500 euros sur base de l'article 33 de la loi précitée du 21 juin 1999. Il fait valoir, d'une part, que le recours introduit par la demanderesse ne se rapporterait pas aux actes attaqués, mais se bornerait à développer sur une quarantaine de pages des questions qui auraient déjà été toisées par les juridictions administratives et, d'autre part, que la raison et l'objet du présent recours demeureraient obscurs et n'auraient que pour conséquence des procédures inutiles et abusives.

Force est au tribunal de constater que s'il est vrai qu'une partie des développements de la demanderesse ne sont pas pertinents dans le cadre du présent litige et que les juridictions administratives se sont déjà prononcées à plusieurs reprises sur la majeure partie des critiques de la demanderesse concernant les instructions sur les voies de recours, il n'en demeure pas moins que la demanderesse a soulevé en l'espèce des moyens qui n'ont pas encore été toisés. D'autre part, il convient de retenir que contrairement à ce qui est soutenu par le délégué du gouvernement, la raison et l'objet du recours ne sont pas obscurs. Il y a partant lieu de retenir que les conditions d'application de l'article 33 de la loi précitée du 21 juin 1999, et notamment l'établissement du caractère d'iniquité résultant du fait de laisser les frais non répétables à charge de la partie défenderesse, n'ont pas été rapportées à suffisance comme étant remplies en l'espèce, de sorte qu'il y a lieu de rejeter la demande.

Quant à la demande en allocation d'une indemnité de procédure de la demanderesse d'un montant de 2.000 euros, celle-ci est à rejeter au vu de l'issue du litige.

### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y pas lieu de statuer sur le recours en annulation ;  
rejette les demandes en allocation d'une indemnité de procédure ;  
condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,  
Annick Braun, juge,  
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 16 février 2011 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 16.02.2011  
Le Greffier du Tribunal administratif